审计绩效:“十个维度”理论架构与实践思考

尹 平(教授)

(南京审计学院 南京 211815)

【摘要】审计绩效特别是国家审计绩效,应体现揭露性、全面性、宏观性、建设性和预见性五大特性,实现高度、广度、深度、效度、精度、温度、厚度、硬度、风度(纯度)和速度“十个维度”的统一。这是审计绩效的基本内涵,也是优化审计绩效的主要路径。

【关键词】审计绩效 十个维度 内涵 理论架构

当前,理论界和实务界对审计绩效的研究成果和实践总结并不丰富和充分,对审计绩效的内涵和外延界定以及如何在资源有限的约束条件下有效提升审计工作绩效方面还存有较大的研究空间。本文拟对审计绩效的内涵及如何提升审计绩效等问题进行探讨。

一、绩效审计的内涵

绩效是指完成工作的效率与效能,是某项活动的行为、方式及其结果,是对组织目标达成具有效益和贡献的部分。人类的任何活动都要追求效果和效率,都希望用最小的投入产生最好的效果,审计活动也不例外。审计作为一项社会活动是有目标、有程序和可检验的,因而需要对其活动的结果和效率进行限定与评价。审计活动不完全等同一般意义上的市场经济活动,不能简单地以投入产出关系来分析其绩效,对国家审计绩效的思考应从更广阔的范围展开。

1. 审计绩效与企业效益不能等同。企业是以营利为目标的经济组织,其活动领域主要在市场,通过市场交易获得成本补偿、价值增值与自身发展,其绩效主要是以价值为基本尺度衡量的即期与远期经济收益,是可以确指并加以确认与计量的。因为是以价值为基本尺度,以市场交易为实现基础,因此企业绩效可以通过一系列具体的技术经济效益指标加以描述,通过指标值进行计算、对比,容易得出其高低好坏优劣的判断,因此其绩效具有很强的直观性、连续性、具体性、可读性和可比性。

而审计活动的产品是审计信息,其本身难以进行准确的价值计量,即使在市场经济发达的西方国家也难将审计产品明码标价(特别是国家审计),它的功效在信息使用者合理使用审计信息后才能得以显现。在中外审计绩效分析中所列的1:11(2010,英国审计署称投入1元钱获得8元钱的收益)、1:82(见2010年审计署绩效报告),是通过审计产品发生作用所产生的经济效益和社会效益间接地归集统计出来的,而这些效益源于审计产品的运用,但其产生却有复杂背景和多元致因,即还需付出其他社会成本,其收益与审计成本的关系不完全是会计核算中的“配比原则”下收入减成本的结果,这与企业利润等经济效益指标的核算有很大区别。注册会计师审计绩效与其审计约定书上注明的现金流入也不是一回事,不能说收入大的项目绩效就好,收入小的就次之。分析评价审计绩效需要更多的元素来综合分析评判,间接效益、长远效益和社会效益占据相当地位。

2. 国家审计绩效与内部审计绩效、注册会计师审计绩效有不同的考量与定位。内部审计服务于组织治理,其绩效主要体现于组织治理的效果方面,即为组织价值增值目标服务,提升组织内部控制效度、风险管理效率和组织治理水平,其审计绩效来自于组织内部的系统评价。由于我国目前企业或组织内部审计发展不平衡,内部审计处于不同的审计环境之中,故内部审计绩效在一定程度上取决于组织最高当局对审计绩效的评价。

注册会计师审计绩效不仅与其审计投入有关,也与其业务范围、内容和目标相关,它更多地体现于在一定投入水平下让被审计单位满意、市场满意,并获取高质量的审计报告,享有较好的市场声誉,取得了应有的市场治理作用,且注册会计师组织的经济性、效率性和效果性三方面俱佳。

国家审计绩效则不一味考虑其成本收益的对比关系,其绩效不是或者不完全是即期或远期的经济效益,也不是具体的组织或机构可确认和计量的货币流入或流出。它不是会计核算、统计核算和业务核算所能够精确反映和计量的,它全然是一种宏观定位。国家审计绩效指审计经济地、有效果和效率地完成审计任务,实现审计目标的状况,以及审计对经济社会发展的参与度和贡献率,是指审计资源投入与能力发挥所转换的审计成果对国家善治所提供的积极影响和实际作用,对经济发展、国家安全、社会进步、民主法治所注入的正能量。

国家审计的特点有:①揭露性,揭示财政财务收支以及

所反映的经济活动的本质，揭露矛盾与问题且剖析其原因。②全面性，系统提供有关财政财务收支及经济活动的信息，剔除虚假与有偏成分，保障经济信息安全、完整。③宏观性，从宏观着眼，从微观入手，发现财政财务收支及经济活动中存在的热点、难点、疑点和焦点问题，找出体制、机制、政策、制度层面的矛盾与障碍。④建设性，针对经济运行存在的矛盾和问题，提出针对性、可行性、建设性的对策与建议。⑤预见性，发现经济运行规律与趋势，加强内部控制与内部管理，防范风险，保障国家经济安全。

二、国家审计绩效：十个维度的理论架构

体现国家审计绩效的基本特性、提升审计绩效，应最大限度地围绕以下十个维度展开：

1. 高度。国家审计应立意高远，服务于国家善治，从党和政府经济工作中心之大局入手，寻找审计工作的切入点和基本定位。审计视角具有独特性、系统性、前瞻性，从宏观着眼，从微观着手，审计工作紧扣维护国家经济安全主题，审计意见建议有独到见解，能够破解国家或地区经济发展的危局或难题，为党和政府实施有效宏观经济调控、加速经济发展方式转变并促进经济建设、政治建设、社会建设、文化建设和生态建设，提供高质量的审计产品和审计服务。

2. 广度。实施全面审计、突出重点的策略，审计触角伸入经济社会各个领域，广泛捕捉国家治理（政府治理、市场治理、组织治理、社会治理）中各类改革、建设与发展问题，有效服务党和政府中心工作。广度是高度的基础，没有一定的广度就谈不上高度，没有面就难以聚集点，所以提高审计绩效既要考虑取得一定数量的审计精品，还需要兼顾满足面广量大的审计需求，这样才能充分发挥国家审计“免疫系统”的整体功能。

3. 深度。准确而深刻地把握改革开放与经济建设时局及时代发展脉络，深入理解党和政府的方针政策，深刻领会并准确把握法律法规，审计分析与评价入木三分，令被审计单位信服。审计结论具有社会洞察力和批判性，较深刻揭露体制性、机制性、政策性障碍与矛盾，提出的审计对策与建议具有针对性、可行性。深度与高度是相辅相成、互动共进的，仅仅将审计视角提升到一定高度，但是审计分析与评价缺乏深度，则其高度也无法达成，所以深度是高度的保障，是审计产品有效性的重要衡量指标，也是审计质量的重要判据。

4. 效度。审计活动是有序、高效的，具有较好的效费比，审计成本和审计风险均在可控范围之内，可有效保障审计发展的可持续性。国家审计与注册会计师审计不同，国家审计在现行审计管理中成本不构成决定性因素，但审计活动毕竟是有成本的，既然有成本就有成本核算和控制问题。当审计成本上升到一定程度突破了既有审计机关的资源承受能力时，审计活动将是不可持续的，审计绩效也是低下的，故良好的审计绩效应有较高的效度水平。

5. 精度。审计工作以及得出的结论应是精准的，质量是有保证的，经得起时间的检验，指向是清晰的，解释是唯一的，易于理解与应用，不致产生歧义。精度反映的是审计工作科学化、规范化和有序性、严密性水平，它要求审计分析评价定性与定量、静态与动态、过程与结果、历史与现状、纵向与横向、主观与客观、理论分析与实际检验相结合，使审计结论立于严密的审计工作的基础之上，各证据、数据、资讯与审计结论实现无缝对接且无懈可击。

6. 热度。社会对审计的关注热度不减，对审计寄予厚望，由此有利于优化审计环境，为审计发展提供良好的社会基础和成长生态。审计活动是审计主体在特定社会环境下进行的，是在审计资源与社会资源交互并用中完成的，仅仅有审计主体一方激情与倾力投入是不够的，是不能实现良好的审计绩效的。因此要寻找审计活动与经济社会发展的契合点，实现审计工作与政治经济社会的良性互动和同步发展，以赢得社会公众的理解和支持。因此，审计绩效的一个重要方面是审计结果为公众所认同与理解，能够满足社会的需求，赢得公众的肯定与赞许。

7. 厚度。随着审计事业的发展，审计文化建设便提上议事日程。审计文化是审计的软实力，是精神力量和凝聚力所在。审计文化是审计活动中形成的文化观念、历史传统、共同价值观念、道德规范和行为准则的总和，在审计发展中具有重要地位。审计文化建设的成果不仅反映于审计工作和审计管理之中，也不可避免地反映于审计结果和审计绩效之中。如审计主体提供的高质量审计产品反映出审计人员维护社会公平正义的价值追求，体现出一丝不苟的工作态度，折射出精益求精的工作作风，展示了审计人员清正廉洁的高尚品格。

8. 硬度。审计绩效不仅反映于审计结果中，同时也反映在审计主体素质与工作状态之上。所谓硬度就是指审计人员作风过硬、素质过硬、能力过硬、技术过硬，能够在复杂的审计环境中不受干扰地完成既定审计任务，无偏地实现审计目标。过硬的审计队伍才能取得过硬的审计结果，才能使审计绩效稳定提高成为必然。

9. 风度（或称纯度）。审计应具有社会公信度和美誉度，审计人员和审计职业良好的社会形象，没有被社会不良风气所污染，因而保证了审计产品的纯度和公信力。审计是社会公平正义的化身，审计人员的形象关系到审计的形象，关系到审计产品的含金量，如果审计人员工作作风、执法能力、廉政建设出现了污点，很容易被放大，因为审计是执法性监督机构，社会公众对其要求很高，再良好的审计结果出于不良审计主体或审计行为之手，都会受到被审计单位和社会公众的质疑，其审计绩效就无从谈起。

10. 速度。审计自身建设起步要早、速度要快、标准要高，这样才能不断适应社会政治经济发展对审计提出的新要求。如果审计建设跟不上时代步伐，落后于社会发展，那么审计存在就失去了意义。提高审计绩效根本动力说源于审计队伍

自身建设和审计事业的健康发展，因此审计主体内涵建设要有前瞻性和预见性，不断提高自身综合素质，随时准备迎接时代发展对审计事业提出新的、更高的要求，这才是审计绩效提升的永久之道。

当然，审计绩效是一个动态的概念，不可能一成不变，在不同历史时期和经济社会发展不同阶段，对审计绩效考核有不同侧重和权重，党和政府以及社会公众也会对审计主体提出不同审计绩效标准和要求。这些都会为审计主体的审计组织和管理提供适时导向和依据，也成为社会评价审计绩效的常用尺度。

三、优化审计绩效的实践：努力提升整体审计能力

提升审计绩效主要不是量的概念，或者说并非完成审计项目数越多越好。绩效首先是质的概念，是又好又快，好是第一位的。稳定提高审计绩效是一个系统工程和全局设计，它不仅是审计产出的考核评估，而且涉及审计投入以及效率评价；不仅是审计某一个发展阶段的特殊需求，而且是现代审计发展的长期目标。它不仅是审计机关领导的事情，而且是每一位审计人员共同的使命；它不仅涉及审计组织、计划和管理活动，而且事关审计人员素质、技术、方法和审计与社会环境交互作用等要素。一句话，优化审计绩效有赖于审计机关审计能力整体的有计划、有步骤的综合提升。

在目前审计发展背景和环境下，提高审计机关整体审计能力主要应着力于：

1. *提高审计人员的综合素质*。审计是一种劳动密集型活动，也是知识（智能）密集型活动，人力资源的投入在整个审计过程和审计成本中占据绝对地位（与其他生产经营活动不同，在审计过程中物化劳动的消耗和转移不是主要因素），审计结果状况如何也取决于此，所以审计人员的素质成为决定绩效的首要因素。审计人员综合素质的提高事关人力资源管理的方方面面，目前特别需要着力强化审计人员特别是审计机关领导干部的绩效理念。在我国国家审计起步阶段，审计的发展主要是外延型拓展，强调审计覆盖率和产出数，而对审计成本消耗与效率问题重视不够。伴随着我国经济发展方式的转变，审计也必然转入内涵型的发展轨道，审计发展宏观思维必定是绩效导向，走特色与精品之路，审计人员须习惯与适应这一转型。

审计机关要围绕审计能力的提升，设计好审计队伍建设，优化每一位审计人员的职业生涯规划，不仅要提升审计人员的政治素质和审计职业道德修养，还要提升审计业务素质。具体说：能够不断创造优良绩效的审计人才必定具有宽广而坚实的理论基础，不仅掌握从事审计工作的应知应会，而且具备与本专业相关的和边缘学科的理论和学识；不仅满足现有现用的知识，而且要立足未来审计的发展，完成必要的知识储备；不仅掌握理论知识的既存成果，而且要具有自学和知识再生的能力。

审计人才应立足于本专业理论发展的前沿，系统掌握和及时更新“文、史、哲、经、管、法”理论知识。具体地说，“文”就是要求较好地掌握和运用祖国的语言文字，具有较强的语言表达、写作和文字组织能力。“史”就是了解社会史和审计发展史，悉知我国社会发展经历的曲折道路和经验教训，了解审计产生的背景和演进的过程，加厚人生底蕴，以历史为鉴，提升观察问题和解决问题的能力。“哲”就是学习哲学思维，掌握辩证唯物主义和历史唯物主义的世界观和方法论，运用独立发现问题、分析问题的基本思路和原则。“经”就是掌握经济学的理论和基本方法，涉及宏观经济、微观经济、经济贸易、财政金融、税收学、计划统计、投资经济、世界经济等学科。“管”就是掌握管理学的理论与方法，包括企业经营管理、市场营销、工商管理、管理信息系统、人力资源管理、网络技术、电子商务、内部控制，也包括财务、会计和审计学等学科。“法”就是悉知法律、法规、制度和规章，特别是精通审计业务常用的法规，熟悉一般法规，了解边缘性法规，准确理解和把握法规的实质，具有较强的守法与执法能力。同时，随着国家审计机关国际合作与交流活动逐渐增多，审计人员还应具有一定的外国语水平，具有国际视野，学会古为今用、洋为中用。

业务素质的另一层面是丰富的审计实战能力，即将掌握的理论与审计实践相结合，将理论应用于实践，不断总结实践经验，提高实践能力和水平。理论知识的积累能够转变为科学的思维方式，形成对审计工作实际问题的正确把握，能够产生行之有效的工作思路和方法，能够对具体工作的创新和发展，形成改造主观和客观世界的有力武器。这种转换是审计人员综合能力的关键体现。审计人员的能力包括政策能力（全面、系统地学习、了解、把握和创新性运用党和国家法规政策的能力）、观察能力（全面、及时、正确地审视、了解被审计单位、事项的能力）、记忆能力（对观察和认识的对象连续地保持记忆的清晰性、灵活性和准确性的能力）、思维能力（保持清晰的逻辑思维、勤于思考、善于思考，能够通过现象透思出其本质）、分析能力（对被审计事项的研究、梳理、寻源进而发现其内在联系的能力）、判断能力（对被审计事项的性质、程度、范围、影响等准确审定和判定的能力）、组织能力（对审计资源的协调、指挥和控制能力）、人际交往能力（能够在不同的审计环境下，迅速适应环境，善于与所接触的人员交往，进而打开工作局面的能力）、平衡协调能力（巧妙地处理各种问题，克服各种困难，化解有关矛盾，较好地处理各种关系、应对各种突发事件的能力），等等。

扎实的理论功底和善战的审计能力必须具有可靠的载体，这就是审计人员健全的人格，温和的、遇事不急、遇乱不躁的特性，稳定的心态、充沛的精力和康健的体魄。这也是审计人员素质的重要内容，往往容易为人所忽视。现代社会竞争激烈，工作和事业的压力剧增，生活水平提高且希望值相应增高，人际交往与利益格局错综复杂，这种多元、易变的社会环境给人的心理和身体带来极大的冲击。再之审计人员的

融资性担保公司审计主要风险点

罗 韬 唐永建

（重庆康华会计师事务所 重庆 400015）

【摘要】笔者结合多年从事担保公司审计的经验，谈一谈担保公司审计的主要风险点及其应对措施，以期能使审计师快速而又准确地发现担保公司存在的问题，降低担保公司审计风险。

【关键词】融资性担保公司 审计 风险

近年来，随着我国市场经济的不断繁荣和发展，融资性担保公司（简称“担保公司”）发展迅速。由于担保公司股东自身素质的参差不齐以及担保行业公司化发展的时间不长，使得担保公司或多或少地存在一些问题。下文列举了担保公司审计人员经常遇到的几类问题。

一、部分担保公司内部治理结构形同虚设

从审计情况看，国有企业和大公司投资成立的担保公司，其内部治理结构较为完善，而部分中小民营企业投资成立的担保公司，其内部治理则存在一定的问题，特别是那种股东和高管“二合一”的担保公司，其内部治理问题更严重。

审计人员一旦发现所审计的担保公司治理结构可能存在问题，应采取以下措施：①重点关注其财务报表的真实性，这是因为其缺乏有效的内部治理结构，财务报表可能只代表了主要管理层的意图，虚增或隐瞒利润的可能性大增。此外，符合性测试基本起不到应有的作用，主要应通过实质性测试程序来完成审计工作。②向治理层及其主要股东提出管理建

工作性质，其打交道的对手亦非等闲之辈，出现交锋、遇到困难和阻力可谓家常便饭。没有较强的心理承受能力，没有良好的心理素质，就难以适应审计工作，就不可能从容自如地处理各种审计事项，就不能处险不惊、遇难不乱，保证审计工作正常运行，更谈不上提高审计绩效。

如何围绕审计整体能力的优化，加速审计人员综合素质的渐进性持续提高呢？各级审计机关和审计人员应高度重视审计人员培养和创新工作，将其视为一项极其重要和艰巨的系统工程，订出计划，明确目标，分步实施，常抓不懈；对人才重视不能只停留在口头上，工作一忙就搁置于一边，而应有实际行动，形成机制；要养成尊重人才、培养人才、善待人才的观念，人才的意识要超前，要舍得在人才培养上花时间、花精力；要加大人力资源方面的投入，树立“培训是最大的职工福利”的现代人才观；要改变传统的在人才培养方面一切由单位大包大揽的做法，要逐步转向国家指导、单位给时间、共同出资、个人出力的人才培养良性循环；要创造若干适应审计人员实际状况和水平的人才培养模式，创造出若干适应新形势下技术发展的新培养方法；人才培养要逐步从各自为政转向专家化、规范化和智能化，以使后续教育与在职培养的层次和水平有一个提高。目前，审计人员的培训要面向审计工作，服从和服务于审计事业，做到长期与短期、强制与自愿、公费与自费、在职与脱产、理论与实务、广博与专深、务实与务虚、即用与长效相结合，实现审计人员综合素质的动态提高。

2. 加强审计机关绩效预算与考核评估工作，建立健全审计绩效计划与考评体系，实现审计工作绩效管理的良好运行。提升审计绩效不仅仅依靠领导重视或运动式的推进，更要依靠体制机制的规划设计，并将绩效导向型审计管理纳入制度化、规范化、机制化轨道。

在审计绩效管理中，目标、措施、考核、反馈是四个关键环节。只有科学而明确的目标设计，才能将绩效引入审计具体工作之中，才能成为审计人员追求的目标，才能对绩效进行准确的度量分析与评价考核；只有具体可行的措施，才能对目标进行分解，将实现目标的过程细致化与可操作化，才能切切实实地在审计过程中接近与实现审计绩效目标；只有建立健全审计绩效评价考核体系，对审计行为绩效的实现程度进行及时、科学的考核，才能检查目标的实现程度与水平，发现审计活动中的成功经验和薄弱环节，才能推进绩效化管理上新台阶；只有将考核的结果反馈，才能合理运用上一轮管理循环的结果，使下一轮审计循环避免重蹈覆辙，少走弯路，提高审计工作效率效果，实现审计绩效的稳步提高。故以绩效为导向的审计管理是践行“十个维度”审计绩效理念的工作系统，是优化审计绩效的具体步骤和操作内容。

主要参考文献

李永强.美国联邦政府审计绩效管理及其启示.财会月刊，2008；9